



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.004916/2001-57
Recurso nº 139.945 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.959 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ ANTONIO ANDRADE GONÇALVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.

A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal. Interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.

INSTRUMENTOS PARTICULARES - PROVA.

A transcrição de instrumentos particulares no Cartório de Títulos e Documentos, prevista no art. 128, I da Lei de Registros Públicos, não é imperativa para que eles possam produzir efeitos tributários, eis que a obrigação tributária é *ex lege* e não decorre diretamente do negócio jurídico celebrado por instrumento particular, mas dos enunciados legais que fazem considerar tal negócio como elemento integrante da hipótese de incidência tributária.

IRPF - GANHO DE CAPITAL.

A Lei n. 7.713/88, em seu art. 2º, determina que o IRPF é devido por regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Assim, a tributação desses rendimentos depende de prova do efetivo recebimento dos valores pelo contribuinte.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência relativa ao ganho de capital.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Luiz Antônio Andrade Gonçalves foi lavrado o auto de infração de fls. 567/570, objetivando a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física em decorrência da identificação, pela autoridade fiscal, de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de ganho de capital na alienação de bens, relativamente ao exercício de 1997.

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 104-20.648, que se encontra às fls. 723/745 e cuja ementa é a seguinte:

“NULIDADE — NORMAS PROCESSUAIS — Não se cogita de nulidade processual, tampouco de nulidade do lançamento, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

IRPF — DECADÊNCIA — O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física extingue-se após cinco anos, contados da data da entrega da declaração.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL — LEVANTAMENTO PATRIMONIAL — FLUXO FINANCEIRO — RENDA PRESUMIDA — BASE DE CÁLCULO — PERÍODO BASE DE INCIDÊNCIA — APURAÇÃO MENSAL — O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos a

realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

ORIGENS DE RECURSOS — SALDOS BANCÁRIOS — APLICAÇÕES — DÍVIDAS E ÔNUS REAIS — Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimentos. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS — DO ÔNUS DA PROVA — As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

GANHO DE CAPITAL — Está sujeita ao pagamento de imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC tem previsão em lei, não estando, portanto, em desacordo com a legislação posta.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de decadência e nulidade e, por maioria, deu provimento parcial ao recurso para considerar como origem de recursos o valor dos dividendos recebidos de R\$109.414,24.

O Contribuinte, intimado do v. acórdão, apresentou os Embargos de Declaração de fls. 465/468 que foram rejeitados conforme despacho de fls. 773/794.

Intimado pessoalmente do acórdão em 15/04/2008 (fls. 796vº) o Contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 797/831, em que sustenta divergência entre o v. acórdão e outras decisões deste conselho no tocante (i) ao termo de início da decadência (Ac. 106-14.501 e Ac. 101-94.746), (ii) a apuração mensal do acréscimo patrimonial (Ac. 102-18.843 e Ac. 102-41.335), (iii) a validade de documentos particulares sem registro no cartório de títulos e documentos (Ac. 106-12.197 e Ac. 107-03.864).

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento, conforme Despacho nº 9202-00.012, de 28/09/2009 (fls. 895/896vº).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pelo contribuinte a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de fls. 898/905.

Posteriormente, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 906, por meio da qual solicitou a revisão do r. despacho de admissibilidade tendo em vista a ausência de manifestação sobre a validade de instrumentos particulares sem o registro no cartório de títulos e documentos para comprovação da inexistência de ganho de capital na operação.

Assim, em novo despacho de admissibilidade (fls. 907/908) deu-se seguimento ao recurso especial do contribuinte em relação a necessidade de registro de contrato no cartório de títulos e documentos para que os instrumentos particulares possam produzir efeitos perante terceiros.

Intimada sobre a o novo despacho de admissibilidade a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de fls. 913/922.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, se o recurso especial interposto pelo Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade.

No tocante ao termo de início de contagem do prazo decadencial, verifico que o v. acórdão recorrido entendeu que ele se daria com a entrega da declaração de ajuste.

O Recorrente apontou como paradigma os acórdãos 101-94.746 e 105-14.313, por meio dos quais foi manifestado o entendimento de que no caso de tributo sujeitos ao lançamento por homologação o referido prazo tem início a partir da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

Acórdão 101-94746

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar.

IRPJ- NATUREZA DO LANÇAMENTO - A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, o Imposto de Renda era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal.

DECADÊNCIA - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a, contar da ocorrência do fato gerador.

Lançamento cancelado em razão da decadência.”

Acórdão 105-14313

“DECADÊNCIA - O direito do Fisco de proceder ao lançamento de IRPJ extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, conforme artigo 150 do C.T.N.

DECADÊNCIA - O fato de não ter havido pagamento de IRPJ não exclui a aplicação do art. 150 do C.T.N.

(.)

Recurso provido.”

Verifico, dessa forma, que, diversamente do v. acórdão recorrido, o paradigma apresentado entendeu que o início do prazo de decadência se dá com a ocorrência do fato gerador, restando comprovada, portanto a divergência.

Em relação à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, o v. acórdão recorrido entendeu que o fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa") deve ser apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, devendo ser considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte, sujeitando-se o eventual acréscimo a descoberto a apuração na declaração de ajuste anual.

O Recorrente apontou como paradigma os acórdãos 102-18.843 e 102-41.335, por meio dos quais sustenta que a apuração do imposto sobre a renda somente pode ser feita anualmente. Transcrevo, abaixo, a ementas e trecho do votos do acórdão 102-18.843, *in verbis*:

Acórdão 102-18.843

"Cálculos Mensais — Ocorrência de acréscimo patrimonial não justificado deve ser averiguada- no final do ano-base, ante o confronto dos rendimentos declarados e as aquisições e dispêndios. É inadmissível, portanto, a tributação fundamentada em cálculos mensais de disponibilidade financeira para efeito de determinação do acréscimo patrimonial. A nota promissória, apresentada pelo contribuinte, é documento idôneo para comprovação de recursos obtidos de terceiros, desde que a repartição fiscal não conteste a capacidade financeira dos credores, e se evidencie que, na época do vencimento do título, o contribuinte possuía disponibilidade financeira para solver a dívida.

(...)

A apuração de acréscimo patrimonial do contribuinte deve ser feita no fim do ano base, confrontando-se, então, as aquisições e dispêndios com os recursos financeiros disponíveis no decurso do período.

Não há como aplicar ao contribuinte, pessoa física, o critério da comprovação mês a mês, ou dia a dia, de recursos para seus dispêndios e aquisições."

Considero que restou comprovada a alegada divergência, razão pela qual admito o recurso em relação à apuração mensal do imposto no caso de acréscimo patrimonial a descoberto.

Por fim, o recurso especial do contribuinte sustenta divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos 106-12.197 e 107-03.864, no tocante à validade de instrumentos particulares sem registro no cartório de títulos e documentos.

Nesse sentido, os acórdãos citados como paradigmas estão assim redigidos:

Acórdão 106-12197

“RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DEFERIDA VALIDADE DE CONTRATO PARTICULAR PARA JUSTIFICAR MÚTUO - Cabe ao Fisco desconstituir a veracidade do contrato por instrumento particular, válido até prova em contrário, uma vez que não é da substância do ato sua lavratura por instrumento público e seu registro em Cartório uma vez retratando operação de mútuo entre as partes e que, não pode ser desconsiderado com base em meros argumentos subjetivos baseado na concepção da autoridade fiscalizadora, sem fundamento em fatos comprovados no caso. Uma vez não elidida a veracidade documental por contraprova, o contrato particular deve ser devidamente considerado para se deferir a retificação. Recurso Provido.”

Acórdão 107-03864

“VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - São dedutíveis para efeito de determinação do lucro real, as variações monetárias passivas decorrentes da atualização de empréstimos contratados entre pessoa jurídica e sua controladora. Não é cabível a glosa de despesas com variações monetárias passivas pelo simples fato de o contrato de mútuo não haver sido inscrito no Registro de Títulos e Documentos. Preliminar rejeitada. Recurso provido parcialmente.”

No presente caso, o acórdão recorrido manteve a autuação pela omissão de ganho de capital por considerar que o custo de aquisição e de alienação das ações não poderia ser comprovado por contrato particular não registrado em cartório.

Ante o confronto das ementas transcritas acima com o texto do v. acórdão recorrido tenho que comprovada a divergência jurisprudencial neste ponto.

Logo, entendo presentes os pressupostos recursais, razão pela qual admito o recurso especial interposto pelo contribuinte.

No mérito, a discussão posta no presente recurso especial se relaciona (i) ao termo inicial da decadência e forma de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e (ii) à validade de instrumentos particulares não registrados em cartório para comprovação de custo de aquisição e valor de venda em operação sujeita ao ganho de capital.

Decadência e apuração mensal do imposto

Inicialmente, destaco que o imposto de renda das pessoas físicas, de acordo com os dispositivos das Leis nº 7.713/88 e 8.134/90, abaixo transcritos, passou, a partir de 1º

de janeiro de 1989, a ser apurado mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem sendo percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde devem ser considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte:

Lei nº 7.713, de 22/12/1988

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”.

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

Da exegese dos dispositivos supracitados observa-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu com relação ao imposto de renda das pessoas físicas a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos, tendo referida sistemática sido mantida pelas Leis nº 8.134/1990 e nº 8.383/1991.

Assim, verifica-se claramente que as bases de cálculo do imposto de renda da pessoa física são apuradas mensalmente, razão pela qual nego provimento ao recurso especial do contribuinte neste tópico.

Por outro lado, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual do referido tributo na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Transcrevo, para fins de clareza, os dispositivos em questão:

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

“Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único - A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12.) sobre a base de cálculo (art. 10º) ;

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10º) ;”

Lei nº 8.383, de 30/12/1991

“Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

§ 1º Os ganhos a que se referem o art. 26 desta lei e o inciso I do art. 18 da Lei nº 8.134, de 1990, serão apurados e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual e o imposto pago não poderá ser deduzido na declaração.

§ 2º A declaração de ajuste anual, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

§ 3º Ficam dispensadas da apresentação de declaração:

a) as pessoas físicas cujos rendimentos do trabalho assalariado, no ano-calendário, inclusive Gratificação de Natal ou Gratificação Natalina, conforme o caso, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

b) os aposentados, inativos e pensionistas da Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou

dos respectivos tesouros, cujos proventos e pensões no ano-calendário, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

c) outras pessoas físicas declaradas em ato do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, cuja qualificação fiscal assegure a preservação dos controles fiscais pela administração tributária.

Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído, os rendimentos serão convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês em que forem recebidos pelo beneficiário.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto, na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de Ufir:

a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

b) das deduções de que trata o art. 11 desta lei.”

Assim, pela sistemática em vigor no decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, a teor dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990.

Logo, é no encerramento de cada ano-calendário que o fato gerador do imposto de renda estará concluído – vale dizer, em 31 de dezembro de cada ano.

Essa é exatamente a determinação constante no artigo 55, inciso XIII e parágrafo único do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999), *in verbis*:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

(...)

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.”

No presente caso, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1996 e aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, conforme determinou o v. acórdão recorrido, a contagem do prazo decadencial de cinco anos teria início em 31/12/1996. Como o contribuinte foi intimado do lançamento em 24/11/2001 (fls. 596) não há que se falar em decadência no presente caso.

Ganho de Capital

O presente recurso trouxe, ainda, a discussão sobre a validade de instrumentos particulares não registrados em cartório para comprovação de custo de aquisição e valor de venda em operação sujeita ao ganho de capital.

Inicialmente entendo que não há como aceitar a afirmação genérica constante do acórdão recorrido no sentido de que instrumentos particulares, para fazerem prova perante o Fisco, deveriam necessariamente ser registrados no cartório de títulos e documentos. Tal afirmação não encontra guarida no sistema do direito privado (arts. 131, 135 e 1067 do antigo Código Civil) e da Lei de Registros Públicos (Lei nº. 6.015/1973).

Com efeito, a transcrição de instrumentos particulares prevista do art. 128, I da Lei nº. 6.015/1973 e no art. 135 do antigo Código Civil (atual artigo 221 do Código Civil de 2002) faz-se necessária para que o ato possa produzir efeitos diretos perante terceiros, nas situações em que se pretenda que a estes se imputem direitos ou obrigações diretamente decorrentes do ato.

Não é o caso da prova de atos jurídicos que estejam no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, eis que a atribuição de direitos ao Fisco não decorre, neste caso, do ato jurídico praticado, mas de norma legal que estabelece que atos jurídicos daquela classe constituem o suporte fático para o nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, por ser a obrigação tributária necessariamente decorrente de lei, não tem o contribuinte o condão de determinar, com a prática do ato qualificado em lei como “fato gerador”, o poder de decidir se quer ou não que ele produza efeitos perante o Fisco. Sua única opção quanto aos efeitos fiscais é praticar ou não o ato, ou praticar ato de natureza diversa, não colhido como “fato gerador” pela lei.

Isto está a indicar que, salvo quando para a própria existência do ato se requeira forma especial, não se pode interpretar os dispositivos acima referidos como prevendo que, para fazer prova perante o Fisco, os atos celebrados por instrumento particular devam necessariamente ser transcritos perante o Cartório de Títulos e Documentos, eis que isto seria esvaziar o caráter *ex lege* da obrigação tributária, a colocá-la sob a escolha do contribuinte em levar ou não o ato à transcrição no Cartório de Títulos e Documentos. E nem se diga que a exigência de transcrição não seria necessária nas hipóteses em que se trate de fazer prova em favor do Fisco, argumento a ser descartado por evidente viés anti-isonômico e ofensivo ao princípio da razoabilidade.

Enfim, para a prova da existência da obrigação convencional, qualquer que seja seu valor, a transcrição no Cartório de Títulos e Documentos não é necessária. Entender de modo diverso seria inviabilizar e sobremaneira burocratizar a execução dos atos da vida civil, já que seria necessário que qualquer documento, por mais singelo que fosse o negócio por ele implementado, tivesse que ser transcrito no Cartório de Registros e Documentos para fazer prova perante o Fisco.

Feitas estas considerações, entendo que os instrumentos particulares trazidos aos autos pelo recorrente têm, em tese, o condão de fazer prova perante o Fisco, mesmo não

tendo sido transcritos no Cartório de Títulos e Documentos. Cabe examinar se referida prova é adequada para os fins do presente caso, vale dizer, para comprovar o custo de aquisição e o valor de alienação das ações, operação que teria levado à apuração de ganho de capital pelo contribuinte.

Nesse sentido, verifico que a autoridade fiscal identificou no ano-calendário de 1996 a aquisição e alienação pelo contribuinte de ações do Banco Cidam S/A (posteriormente incorporado pelo Banco Fonte S/A cuja razão social passou a ser Banco Fonte Cidam S/A), conforme relatório fiscal de fls. 590/591.

Intimado pela fiscalização a esclarecer a operação (fls. 231) o contribuinte deixou de prestar quaisquer informações, razão pela qual a autoridade fiscal atribuiu custo de aquisição igual a zero para as ações e arbitrou o valor de venda com base em parâmetros de mercado.

Em sua impugnação o contribuinte, trazendo aos autos os instrumentos particulares questionados, detalhou toda a operação em questão. Aqui peço vênica para transcrever a operação conforme descrito resumido pela decisão proferida pela DRJ:

“O contribuinte alega ter adquirido, em 2 de julho de 1996, de Cindam Participações S/A, 2.497.560 ações ordinárias e nominativas de emissão do Banco Cindam S/A, pelo preço global de R\$ 3.211.325,38, que seria pago em uma única prestação, com vencimento em 15 de abril de 1997, nos termos do instrumento particular de fls. 622 e 624.

A partir de 29 de julho de 1996, com a incorporação do Banco Cindam S/A pelo Banco Fonte S/A, as 2.497.560 ações do Banco Cindam S/A adquiridas pelo interessado se converteram em 175.598 ações preferenciais do Banco Fonte Cindam S/A.

Em 25 de novembro de 1996, as 175.598 ações preferenciais do Banco Fonte Cindam S/A teriam sido alienadas à Cindam Participações S/A, na conformidade do instrumento de distrato de fls. 640 e 641, que liberaria o contribuinte da obrigação de pagar o preço pelo qual teria adquirido as ações do extinto Banco Cindam S/A.”

Em que pese a ausência de explicações pelo contribuinte durante a fase investigatória do presente lançamento, o que poderia militar contra seus argumentos, entendo que a imputação de omissão de ganho de capital não merece prosperar.

De fato, é importante destacar que a Lei n. 7.713/1988, em seu art. 2º, determina que o imposto de renda da pessoa física é devido pelo chamado “regime de caixa”, ou seja, à medida que o ganho de capital for percebido. Nesse sentido a tributação desses rendimentos depende da efetiva percepção dos valores ao contribuinte.

Verifico dos autos que a autoridade fiscal identificou por meio do Livro de Registro de Ações do Banco Fonte Cidam S/A (fls. 264) a aquisição e alienação de ações pelo contribuinte em 29/07/1996 e 25/11/1996, respectivamente. Identificou, ainda, por meio dos livros Diário e Razão que o contribuinte recebeu dividendos (fls. 284/287) durante o período, o que corretamente leva à conclusão de que ele (o contribuinte) era titular de participação

acionária no banco.

O Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de Incorporação do Banco Cindam S/A pelo Banco Fonte S/A, trazido aos autos pelo recorrente (fls. 625 a 632) demonstra que o ele de fato era o titular de 2.497360 ações ordinárias do Banco Cindam S/A, sendo que com a incorporação essas ações foram convertidas em 175.598 ações preferenciais do Banco Fonte Cindam S/A.

Toda essa documentação comprova que de fato o recorrente foi o titular das ações durante o período.

Nada obstante, não restou demonstrado pela autoridade fiscal que o recorrente teria efetivamente recebido qualquer valor pela venda dessas ações, requisito essencial para a materialização do fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

Aqui entendo importante consignar que a autoridade fiscal teve acesso aos extratos de movimentação bancária do contribuinte, não tendo identificado eventual recebimento de qualquer valor que se assemelhasse à quantia arbitrada como preço de venda (o valor de venda foi arbitrado em R\$3.394.309,34). Também não procurou a autoridade fiscal diligenciar junto à pessoa jurídica que, segundo os registros usados para a autuação, alienou e readquiriu as ações.

A rigor, a ausência desta prova milita em favor da alegação pelo contribuinte, que ele procurou demonstrar com instrumento particular não registrado em cartório, no sentido de que teria havido a aquisição das ações e posterior distrato, com devolução ao mesmo alienante, sem transferência financeira e sem demonstração de apuração de acréscimo patrimonial via ganho de capital.

Dessa forma, ante a ausência de comprovação pela fiscalização do efetivo recebimento pelo contribuinte do preço de venda arbitrado, e considerando o conjunto fático probatório dos autos, entendo que não restou comprovado o ganho de capital em questão.

Dessa forma, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte para, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para cancelar o lançamento em relação ao ganho de capital apurado.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad